

Ференчикова С.,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри кримінального права
юридичного факультету
Університету Павла Йозефа Шафарика в Кошицях (Словаччина)

ПОДАТКОВЕ ШАХРАЙСТВО В КОНТЕКСТІ ДІЮЧОЇ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

TAX CHARGE IN THE CONTEXT OF THE PERMITTED CRIMINAL LIABILITY

В статті розглядаються причини податкового шахрайства, що входять до складу податкових правопорушень. Аналізуються особливості основних фактів правопорушення та характер незаконної поведінки, що є фактичною основою цього злочину. У висновках йдеться про проблему застосування практики, яка пов'язана з виконанням фактів причини податкового шахрайства в контексті кримінальних правопорушень та масових кримінальних правопорушень.

Ключові слова: податкове шахрайство, фактична основа, кримінальне правопорушення, масові кримінальні правопорушення.

В статье рассматриваются причины налогового мошенничества, входящих в состав налоговых правонарушений. Анализируются особенности основных фактов правонарушения и характер незаконного поведения, что является фактической основой этого преступления. В выводах говорится о проблеме применения практики, связанной с выполнением фактов причины налогового мошенничества в контексте уголовных правонарушений и массовых уголовных правонарушениях.

Ключевые слова: налоговое мошенничество, фактическая основа, уголовное преступление, массовые уголовные правонарушения.

The article deals with the causes of tax fraud, which are part of tax offenses. The peculiarities of the basic facts of the offense and the nature of the illegal behavior that are the actual basis of this crime are analyzed. The conclusions are about the problem of applying the practice associated with the implementation of the facts of the causes of tax fraud in the context of criminal offenses and mass criminal offenses.

Key words: tax fraud, actual basis, criminal offense, mass criminal offenses.

П'ятий розділ спеціальної частини Кримінального кодексу розглядає фактичні кримінальні правопорушення, які забезпечують захист переважно економічних інтересів Словачької Республіки. Кримінальний кодекс визнає два окремих податкових злочини, вчинені правопорушником шахрайським чином, а саме, злочин зменшення сплати податків та страхування, а також злочин з податковим шахрайством [1, с. 12].

Предметом дослідження даної статті є податкове шахрайство згідно § 277а Кримінального кодексу, який класифікується з точки зору системного характеру спеціальної частини Кримінального кодексу у п'ятий розділ економічних злочинів, а також, третьої частини, яка регулює злочини валютних та податкових правопорушень.

Характер і фактична основа проступку податкового шахрайства. Проступок податкового шахрайства був введений до нашого законного порядку згідно Закону № 246/2012 та вніс зміни до Кримінального кодексу від 1.10.2012 р. У вищезгаданому випадку не йде мова про абсолютно нове податкове шахрайство. Насправді, оригінал був закріплений § 277 абзац 1, другий параграф – як окреме правопорушення. Таке порушення, таким чином, поза законом Кримінального кодексу і діє до кінця вересня 2012 року, відповідно до цього положення. Однак поправка до Кримінального кодексу створила окрему фактичну основу.

Відповідно до § 277а абзац 1 Кримінального кодексу, *той хто в необґрунтованому обсязі вима-*

гає відшкодування податку на додану вартість або акцизного збору в інтересах страхування себе чи будь-якої іншої невинновданної вигоди, підлягає позбавленню волі на строк від одного до п'яти років. Це відбудеться з дотриманням кваліфікованої фактичної основи, а також за умови, якщо є кваліфікаційна емблема за використання вищого кримінального покарання, а саме засудження за такий акт (особливий рецидив), в значній мірі, серйозніший спосіб ведення справ, в значній мірі, або вчинення членів групи небезпечних груп.

З предметної точки зору необхідно проаналізувати особливості основних фактів проступку податкового шахрайства відповідно до § 277а абзац 1., що виконує характер описового факту.

Об'єктом проступку податкового шахрайства є зацікавленість держави щодо стягнення податку на додану вартість або акцизного збору, що відшкодується лише за умови дотримання правових умов. Неприйнятною стороною цього правопорушення є несанкціоноване подання податку на додану вартість чи акцизний податок у більшій мірі з метою невинновданної вигоди [2, с. 186]. Така процедура в принципі є особливим видом шахрайства, коли правопорушник стверджує, що має право на податок на додану вартість або акцизний збір, навіть якщо він не має законного права на його погашення [2, с. 187]. У випадку податкового шахрайства правопорушник претендує на право повернення податку на додану вартість, відповідно, акцизний збір, але насправді не

має такого права або має, але на нижчому рівні, ніж він декларує [1, с. 13].

Небажана сторона податкового шахрайства призводить до того, що внаслідок необґрунтованого права на податок на додану вартість, акцизний податок буде викуплено більшою мірою. Невиправданою перевагою (несанкціонованою вигодою) є збільшення активів платника податків або іншої особи на суму надмірної компенсації, що вимагається та повернена, тобто відрахування, які насправді не були створені або створені з меншою сумою, ніж задекларовані [3, с. 520].

Невиправдана вимога щодо сплати податку на додану вартість або відшкодування акцизного податку означає здійснення цієї вимоги всупереч законодавству про податок на додану вартість та індивідуальні акцизні збори. Таке здійснення претензії полягає в оманливому твердженні про виконання умов для такого позову, тим самим змушуючи податкового адміністратора входити в оману [3, с. 520].

Всупереч тому, що «обман» або «введення в оману» не є виразною ознакою фактичної основи проступку податкового шахрайства, елемент «обман» впливає з визначення фактичної основи, а саме з «неправомірного вимагання відшкодування» з якого впливає, що заявлена претензія є симулятивною, попри той факт, що він не має права вимагати його (відповідно, але нижче, ніж бажана сума) [1, с. 13].

У випадку податкового шахрайства, шахрайське поводження правопорушника спрямоване на несанкціоноване придбання перевищення податків у формі передбачуваної надмірної компенсації держави, а це означає, що майно держави зменшується на суму невинуватого застосованого та поверненого податкового перевищення. Характерною особливістю податкового правопорушення є те, що постраждалим суб'єктом завжди є тільки Словацька Республіка, з тим, що поведінка порушника спрямована проти неї (адміністратора податку), і, що поведінка правопорушника безпосередньо пов'язана з необґрунтованою вимогою щодо повернення податку на додану вартість або акцизного податку [1, с. 17].

Початкове коригування вимагало невеликого масштабу як ознаки фактів, нові правопорушення податкового шахрайства вимагають більшого масштабу. Відповідно до § 125 абзац 1 Кримінального кодексу невеликий збиток – шкода, що перевищує 266 євро. Великий збиток розуміється як сума щонайменше в десять разів вище такої суми, тобто сума, що дорівнює 2660 євро. Ці аспекти також використовуються для визначення суми користі, вартості речі та масштабу правопорушення. Однак ця правова риса викликає практичну проблему щодо можливості продовження злочину. Зміни юридичного характеру збитку/обсягу, на нашу думку, ситуацію ускладнюють, про це зазначено в нашому дослідженні нижче.

Будь-яка особа може бути предметом цього відповідного правопорушення, тобто особа, яка несе кримінальну відповідальність, відповідного віку та здорового глузду, тоді як з точки зору теорії кримінального права, згідно з фактичними ознаками, що

характеризують винуватця, суб'єкт буде загальним. Суб'єктом такого правопорушення може бути лише особа, яка відповідно до конкретного законодавства має право вимагати відшкодування податку на додану вартість або акцизного збору.

Суб'єктивна точка зору вимагає навмисної форми вини, яка, безумовно, може бути трактована відповідно § 17 Кримінального кодексу, який регулює принцип відповідальності за передбачувану протиправну поведінку. Крім обов'язкової ознаки вини, суб'єктивна точка зору також містить факультативну ознаку, а саме мотив злочину, який відповідає законному характеру «у намірі засудити себе або будь-яку іншу невинуватану вигоду». Якщо правопорушник вчинив незаконний акт без цього конкретного мотиву, факти податкового шахрайства не могли бути виконані, але, альтернативною, можна було б висунути цю процедуру в рамках адміністративної відповідальності [4, с. 516].

Проступок податкового шахрайства в контексті чинної кримінальної відповідальності. Як зазначено вище, необґрунтована вимога про відшкодування податку на додану вартість також є правопорушенням, в якому правопорушник, наприклад, на підставі фіктивних платників податку, що підлягає оподаткуванню, чи надмірного відрахування податку на додану вартість; правопорушник, за шахрайським порядком, досягне податкового податку на виїзд нижчим від податку на податок на прибуток, таким чином вимагаючи від держави відшкодування цієї різниці. Така поведінка правопорушника може бути здійснена одноразово, але може також призвести до повторення або навіть до постійного шахрайства.

На практиці трапляється, що вимога на погашення податку на додану вартість сягатиме більшого діапазону, і, таким чином, дія винуватця буде безкарною [1, с. 150]. Той факт, що податкове шахрайство є причиною податкового шахрайства – в більшій мірі – не виконується.

У зв'язку із зазначеною вище безкарністю, що виникає в контексті триваючого кримінального шахрайства впливає цікавий аргумент. Це насправді може статися так, що винний протягом декількох податкових періодів буде помилково претендувати на повернення податку на додану вартість, але тільки в невеликому масштабі; невинуватого заявлене право в будь-якому випадку не перевищує 2660 євро.

Відповідно § 122 абзацу 10 Кримінального кодексу продовжується правопорушення, якщо правопорушник продовжує вчинити такий саме злочин. Покарання всіх часткових правопорушень триваючого кримінального злочину має розглядатися як кримінальний злочин, якщо всі часткові правопорушення пов'язує об'єктивний зв'язок, спосіб їх вчинення. Тільки одне часткове правопорушення, скоєне на території Словацької Республіки, розглядається як один злочин.

Триваюче кримінальне шахрайство є ситуацією, коли правопорушник вчиняє одне правопорушення, крім кількох часткових дій, кожна з яких сама містить всі ознаки правопорушення, але злочинність

цих часткових дій буде розглянута в кінцевому підсумку як одна дія, як одне правопорушення.

Окремі наміри правопорушення вже присутні на перших часткових діях (з початку претензії відшкодування податку на подану вартість). Важливо підкреслити, що правопорушник може й не мати уявлення про подальші дії, але цього достатньо, щоб розраховувати на подальші дії, та задалегідь планувати, коли вони будуть реалізовуватися¹.

Триваюче кримінальне шахрайство вимагає від кожної часткової дії ознак фактичної основи кримінального правопорушення.

Збитки, заподіяні частковими діями кримінальних шахрайств, відображені у спеціалізованій літературі. Якщо часткові дії не призводять до збитків, що вимагаються фактами, оскільки збиток накопичується, а отриманий збиток тоді визначає кваліфікацію дії відповідно до відповідних фактів, накопичений збиток встановлює кримінальну відповідальність діям.

Ми вважаємо, що, якщо в разі тривалого кримінального правопорушення жодна з часткових дій не відповідає фактичному характеру злочину через відсутність судового переслідування заявленого збитку і жодна з часткових дій не може задовольнити зміст справи про податкове шахрайство через більшу невідповідність, це є масовим кримінальним правопорушенням. Сама частина дії не може бути кримінальним правопорушенням, тобто колективним актом з податкового шахрайства.

Аналогічним чином в літературі відображено цей аргумент, який підтверджує нашу думку, яка полягає в наступному – якщо в діях правопорушника нема злочинного характеру або шкода була меншою, ніж та, яка необхідна для виконання основних дій злочину, це є масовим правопорушенням, якщо жодна з часткових дій не відповідає фактичному характеру злочину. Якщо ж принаймні одна з часткових дій відповідає фактичному характеру злочину, це є змішане правопорушення, частково тривале кримінальне правопорушення, частково масове правопорушення. (див. R 22/1991) [4, с. 755].

Характер масового правопорушення полягає в тому, що для його здійснення необхідні декілька окремих правопорушень, які самі по собі ще не є окремим кримінальним правопорушенням, а набувають статусу кримінального правопорушення

лише в їх повній сукупності. Багато часткових атак у випадку масових правопорушень, в основному, є обов'язковою особливістю. Однак між цими діями має існувати і об'єктивний, і суб'єктивний зв'язок, інакше вони не матимуть факту злочину, оскільки одна дія не є діянням злочину, а окремі дії не відносяться до одного діяння [4, с. 758].

У типовій справі правопорушник може бути переслідуваний за колективне правопорушення податкового шахрайства відповідно до § 277а Кримінального кодексу. Ми вважаємо, що всі умови для оцінки часткових правопорушень як масового правопорушення відображені саме тут, оскільки воно складається з декількох окремих правопорушень, які між собою пов'язані і в суб'єктивному, і в об'єктивному контексті, де кожне часткове правопорушення не є окремим від інших, оскільки окремо не відповідає фактам досудового шахрайства відповідно до § 277а Кримінального кодексу.

Необхідним є суб'єктивний зв'язок між правопорушенням, тобто спільні наміри. Що стосується масових правопорушень, юридична ознака яких це не кількість нападів (це, як правило, є ознакою масового правопорушення), наші міркування також підтверджуються рішенням R 22/1991: за злочин крадіжки, передбаченого § 247 абзац 1 Кримінального кодексу <...> (зараз § 212 абзац 1 – (авт.)), слід враховувати окремі правопорушення, на основі яких правопорушник завдав меншої шкоди, у випадку правопорушень, що здійснюються разом з іншими формами продовження кримінального правопорушення.

У такому випадку мова йде про одне безперервне правопорушення (щодо визначення масового правопорушення відповідно до розділу 122 (11) Кримінального кодексу та триваюче кримінальне правопорушення відповідно до розділу 122 (10) Кримінального кодексу, це поєднання масового та тривалого правопорушення, оскільки ці індивідуальні правопорушення не є самі по собі кримінальним злочином, але якщо вони пов'язані об'єктивним та суб'єктивним зв'язком, разом вони становлять кримінальний злочин у формі масового кримінального правопорушення [4, с. 772]). В результаті нашого дослідження, можна зробити висновок про так звані допоміжні відносини між тривалим і масовим правопорушенням.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Šamko P. Daňové podvodné konania a ich dokazovanie. Bratislava: WoltersKluwer, 2015, 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9.
2. Mencerová I., Tobiášová L., Turayová Y. a kol. Trestné právo hmotné. Osobitná časť. Šamorín: Heuréka, 2014, 384 s. ISBN 978-80-89122-96-7.
3. Čentěš, J. et al. Trestný zákon: Veľký komentár. Bratislava: Eurokódex, 2013, ISBN 978-80-8155-020-1.
4. Burda E., Čentěš J., Kolesár, J., Záhora, J. a kol. Trestný zákon. Všeobecná časť, Komentár. I. diel. 1. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, 1130s. ISBN 978-80-7400-324-0.
5. Jáger R., Gábriš T. Krádež na Velké Morave vo svetle historickej lingvistiky. In: Majetkové a hospodárske trestné činy včera a dnes: sborník z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2016 Brno, č. 558. S. 21–35.
6. Jáger R., Gejdošová, Z. History of public administration of monetary policy in Slovakia. In: Revue internationale des sciences humaines et naturelles. Fribourg: Sciences, éducation, cultures, traditions, č. 4/12, 2012. S. 39-40. ISSN 2235-2007.

¹ „Jednotlivé útoky, z ktorých každý naplňuje znaky toho istého trestného činu, sú po subjektívnej stránke spojené jediným a tým istým zámerom v tom zmysle, že páchatel už od začiatku zamýšľa aspoň v najhrubších obrysoch i ďalšie útoky, a že po objektívnej stránke sa tieto jednotlivé útoky javia ako postupné realizovanie tohto jediného zámeru.“ R 3/1972